

Audience publique du 4 mai 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24362 du rôle et déposée le 7 mai 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., avocat à la Cour, demeurant à F-..., élisant domicile en son cabinet sis à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 février 2008 (n° C 13261 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour l'année 2001, émis en date du 7 décembre 2005 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 et, en ordre subsidiaire, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédicts bulletins d'impôt ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 septembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2008 par Maître ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décision et bulletin critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Claude DERBAL et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 avril 2009.

A défaut de déclarations d'impôt déposées par Monsieur ..., le bureau d'imposition Luxembourg 10 de la section personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à son égard en date du 7 décembre 2005 un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, lequel, sur base d'une taxation d'office des revenus, retint une cote d'impôt de 10.266,26 €, correspondant à un bénéfice imposable évalué à 42.513,74 €.

Par lettre du 8 mars 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation, qualifiée de « recours gracieux », auprès du bureau d'imposition Luxembourg 10 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, ensemble avec sa déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2001.

Par décision du 6 février 2008 (n° C 13261 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », rejeta la réclamation de Monsieur ... comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 9 mars 2006 par Monsieur ..., demeurant à F-..., ayant élu domicile à Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, émis le 7 décembre 2005 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation ont été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (CE. arrêts du 11.4.1962, n° 5742 ; du 13.12.1968, n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ;

que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 mai 2008, inscrite sous le numéro 24362 du rôle, Monsieur ... a introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 6 février 2008 et, en ordre subsidiaire, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001.

L'Etat se rapporte de prime abord à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du recours en réformation en la pure forme ; quant au recours subsidiaire en annulation, il soulève l'absence de pertinence de celui-ci ainsi que son irrecevabilité, un recours en annulation n'étant admis que dans les matières où la loi n'organise pas d'autre recours.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 6 février 2008, lequel recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation formulé à titre subsidiaire.

La même conclusion s'impose en ce qui concerne le recours introduit en ordre subsidiaire contre le bulletin de l'impôt sur le revenu, l'ordre de subsidiarité lui conféré par le demandeur, avocat et dès lors spécialiste de la postulation, dénotant l'intention de voir ce recours analysé par le tribunal qu'au cas où le recours introduit en ordre principal devait être déclaré irrecevable.

Quant au fond, le demandeur, à l'appui de son recours, soulève d'abord des moyens relatifs à la légalité extrinsèque du bulletin, et plus particulièrement relatifs aux modalités de sa notification et de sa forme, pour ensuite, en ce qui concerne la légalité intrinsèque de la décision directoriale déferée, reprocher en substance au directeur de ne pas avoir tenu compte de sa déclaration jointe à sa réclamation, et ce en violation notamment des paragraphes 204, 217, 243, 244 et 258 AO ainsi que du principe de légitime confiance.

En ce qui concerne les modalités de notification du bulletin objet de la réclamation adressée au directeur, Monsieur ... explique que comme il exerce une profession libérale au Luxembourg mais a son domicile civil et sa résidence en France, il relèverait de l'attribution du bureau d'imposition Luxembourg 10, compétent pour les contribuables non résidents, résidant à l'étranger, à l'exception des contribuables salariés résidants en Allemagne et en France, au lieu du bureau d'imposition Luxembourg 2, compétent entre autre pour les avocats et les notaires de la Ville de Luxembourg.

Or, partant du constat que le bulletin en cause lui a été envoyé à l'adresse où il exerce son activité professionnelle, au lieu de l'adresse étrangère de son domicile civil, il considère

que ledit bulletin a fait l'objet d'une notification erronée et irrégulière, de sorte à ne pas avoir d'effet à son égard. Il sollicite dès lors l'annulation de ce bulletin et, par voie de conséquence, l'annulation de la décision subséquente du directeur.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, estime qu'il résulterait clairement des éléments du dossier que le demandeur aurait toujours fait croire que son domicile légal professionnel serait identique à son domicile légal civil ; à défaut du demandeur d'avoir veillé à son immatriculation régulière au répertoire national des personnes où son adresse française n'a jamais été régulièrement inscrite, le bureau d'imposition n'aurait de toute façon disposé d'aucune autre adresse que celle à Luxembourg, l'adresse française du demandeur ayant en tout état de cause été inconnue lors de l'émission du bulletin d'impôt litigieux.

Il relève par ailleurs que la réclamation du 8 mars 2006 comporte en entête exclusivement l'adresse à L-1450 Luxembourg, 5, Côte d'Eich, en l'absence de toute autre référence à l'activité professionnelle du demandeur.

Par ailleurs, même pour le cas où le tribunal retiendrait que la notification du bulletin d'impôt litigieux par le bureau d'imposition aurait été irrégulière, il y aurait néanmoins lieu de tenir compte des dispositions du paragraphe 246 (2) AO aux termes desquelles, un recours pourrait être introduit par le contribuable dès le moment où la décision qu'il veut attaquer existe légalement, c'est-à-dire qu'elle a été arrêtée définitivement (« *aktenmässiges Vorliegen* »), même si celle-ci n'a pas encore été notifiée dans les formes légales, dès que le contribuable a acquis connaissance d'une manière ou d'une autre de l'existence de cette décision. Monsieur ... ne contestant en tout état de cause pas avoir reçu et pris connaissance du bulletin du 7 décembre 2005, il serait également établi que la notification éventuellement irrégulière ne lui aurait pas causé de grief.

Le demandeur, dans son mémoire en réplique, persiste à soutenir qu'à défaut d'élection de domicile en son cabinet antérieurement à la notification du bulletin, il aurait appartenu à l'administration des Contributions de lui notifier son bulletin de taxation à son adresse personnelle privée et que l'omission de remplir cette formalité substantielle légale l'entacherait de nullité. Il relève par ailleurs, d'une part, que l'administration des Contributions avait parfaitement connaissance de l'adresse de son domicile privé, ce qui serait établi par une pièce figurant au dossier fiscal et par le fait qu'il relève du bureau d'imposition Luxembourg 10, compétent pour les contribuables avocats non résidents. Monsieur ... souligne, en ce qui concerne plus particulièrement ce dernier constat, que si l'argumentation de l'Etat devait être suivie, il devrait relever du bureau d'imposition Luxembourg II, compétent pour les contribuables avocats résidents, de sorte que le bulletin litigieux aurait été établi par un bureau d'imposition incompétent.

Au-delà de toute question ayant trait à la régularité formelle de la notification du bulletin d'impôt, il est constant en cause que Monsieur ... a acquis directement connaissance de l'existence du bulletin, ledit bulletin lui ayant en effet été notifié personnellement, la question se posant en l'espèce étant seulement de déterminer, entre deux adresses du demandeur, à savoir son adresse privée et son adresse professionnelle, laquelle des deux adresses devait servir d'adresse de notification. Même à admettre un défaut ou une irrégularité de notification, il y a lieu de retenir qu'une irrégularité, voire un défaut de notification valable d'un bulletin d'imposition ne conditionne pas pour autant son existence juridique, mais uniquement son efficacité à travers la force exécutoire qu'elle lui confère. En effet, le paragraphe 91 AO érige le bulletin d'imposition non pas en un acte réceptif n'ayant

d'existence juridique qu'à la condition d'être notifié à son destinataire, mais seulement en un acte ayant une existence juridique propre, sa notification ne conditionnant que ses effets au stade de l'exécution, c'est-à-dire au niveau des obligations de paiement à charge du contribuable¹, conclusion que le demandeur lui-même semble d'ailleurs partager de par ses développements page 4 de sa requête introductive d'instance.

Il s'ensuit que l'éventuelle notification irrégulière ne saurait avoir pour conséquence la nullité du bulletin².

Le demandeur met ensuite en exergue le fait que si le bulletin litigieux mentionne *in fine* que « A défaut de déclaration d'impôt les revenus ont été taxés », cette annotation serait anonyme, tout comme les quelques pièces versées par l'Etat ne permettraient pas de déterminer de manière directe ou indirecte l'auteur de la décision, et partant sa compétence à ce faire. Or il estime que l'omission d'indication des nom et prénom de l'auteur de cette décision, voir pour le moins d'une quelconque signature qui permettrait éventuellement de l'identifier, aurait pour conséquence que ni le tribunal ni lui-même ne seraient en mesure de connaître son identité et de vérifier s'il avait ou non pouvoir de ce faire, respectivement à défaut de pouvoir disposait le cas échéant d'une délégation de signature pour ce faire, de sorte qu'il en résulterait la violation d'une formalité substantielle de laquelle découle la nullité, voire l'inexistence de la décision en cause.

La partie étatique de son côté relève que l'« *Abgabenordnung* » ne contiendrait aucune prescription selon laquelle que les avis, informations ou bulletins adressés en matière fiscale au contribuable devraient, pour être valables, porter la signature d'un fonctionnaire déterminé de l'administration des Contributions et elle affirme qu'il résulterait « à *suffisance de droit* » du bulletin d'impôts même qu'il émanerait de l'administration des Contributions directes, et notamment du bureau d'imposition compétent.

Il est certes vrai que la loi fiscale ne contient aucune prescription exigeant à peine de nullité que le bulletin doive être signé ; cependant, l'absence de prescription spécifique au droit fiscal ne dispense pas le bulletin, décision administrative, de respecter le formalisme de droit commun auquel est soumis l'édiction des actes administratifs en général.

Or à cet égard, un acte administratif écrit doit être signé par son auteur^{3 4} ou, le cas échéant, par celui qui a régulièrement reçu une délégation de signature, cette obligation constituant une formalité substantielle puisque la signature atteste l'exercice d'une compétence. En effet, l'expression du consentement de l'auteur permet de distinguer l'acte véritable du simple projet d'acte, et traduit l'existence d'une véritable norme⁵, puisque ce n'est qu'avec l'apposition de la signature qu'un texte rédigé devient un acte juridique. Par ailleurs, la signature est, non seulement, un critère d'identification de l'acte, mais aussi de détermination de la compétence : la signature permet en effet de déterminer l'existence d'un

¹ Voir trib. adm. 26 juin 2000, n° 11671, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 438, et autres références y citées.

² Voir A. Steichen, Manuel de droit fiscal général, T.I, n° 970.

³ TA, Marseille, 27 avril 1966, Choux, AJDA, 1966, 517, note Guérin.

⁴ Voir R. Chapus, Droit administratif général, T.I, 12 éd., 1998, n° 1317.

⁵ CE fr. 25 novembre 1931, Barthélémy, R.1020

acte véritable et d'identifier son auteur⁶, le signataire de l'acte ne pouvant être que l'autorité qui est légalement autorisée à l'édicter⁷.

Dès lors, une décision administrative non signée n'existe pas et ne peut produire d'effet juridique, même si elle a été notifiée⁸.

En l'espèce, force est de constater que le bulletin litigieux ne comporte ni signature, ni même une quelconque identification de son auteur, de sorte à ne contenir ni la preuve de sa validité en tant qu'acte juridique, ni la preuve de la compétence de son auteur, tandis que ni les pièces versées en cause ni les explications du délégué du gouvernement ne permettent non plus d'identifier l'auteur de cette décision et, *a fortiori*, de vérifier l'éventuel caractère décisionnel imparti audit bulletin ainsi que la compétence de son auteur pour ce faire, la seule affirmation selon laquelle ledit bulletin émanerait de l'administration des Contributions directes, et plus particulièrement du bureau d'imposition compétent n'étant de ce point de vue pas suffisante.

C'est par conséquent à tort que le directeur, dans la décision déférée du tribunal, a conclu à la régularité en la forme du bulletin litigieux, de sorte qu'il convient, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de constater l'inexistence du bulletin litigieux en tant qu'acte décisionnel régulier et de déclarer *a fortiori* la réclamation introduite à son encontre comme étant irrecevable pour être dirigée contre un acte juridique inexistant.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme dans la mesure où il est introduit contre la décision directoriale du 6 février 2008 ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, et par réformation de la décision n° C 13261 du rôle du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 février 2008, constate l'inexistence du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2001, émis en date du 7 décembre 2005 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 et déclare la réclamation introduite le 8 mars 2006 par Monsieur ... à son encontre irrecevable ;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation ;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 ;

condamne l'Etat aux frais.

⁶ Rép. Dalloz, Contentieux administratif, T. IV, V° Vice de forme, n° 43.

⁷ CE fr., sect.1^{er} mars 1974, Syndicat des médecins du Bas-Rhin, Rec. CE, p.157.

⁸ CE fr., 26 janvier 1951, Galy : S.1951,3, p.52.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 mai 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence de Arny Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert